

Die stille Gesellschaft nach dem GesbR-Reformgesetz: Einkommensteuerrechtlicher Anpassungsbedarf?

Mit dem GesbR-Reformgesetz¹ wurde der unternehmensrechtliche Begriff der stillen Gesellschaft erweitert. Im nachfolgenden Beitrag soll der Frage nachgegangen werden, inwieweit in Folge dessen einkommensteuerrechtlicher Anpassungsbedarf besteht.

Deskriptoren: stille Gesellschaft, GesbR-Reform.
Normen: § 27 Abs 2 Z 4 EStG, § 179 Abs 1 UGB.

Von Sebastian Bergmann

1. Unternehmensrechtlicher Begriff der stillen Gesellschaft

Eine unternehmensrechtliche Legaldefinition des Begriffs der stillen Gesellschaft existiert nicht.² Gesetzlich festgelegt sind lediglich einzelne Modalitäten und Rechtsfolgen der stillen Gesellschaft, ohne dabei deren Tatbestandsmerkmale vollständig auszuführen.³ Bis zum Inkrafttreten des HaRÄG⁴ ordnete § 178 Abs 1 HGB an, dass wer sich als stiller Gesellschafter am von einem anderen betriebenen „Handelsgewerbe“ mit einer Vermögenseinlage beteiligt, diese Einlage so zu leisten hat, dass sie in das Vermögen des Inhabers übergeht. Seit Inkrafttreten des HaRÄG am 1. 1. 2007 legte § 179 Abs 1 UGB in Rücksicht auf die Ablöse des Kaufmannsbegriffs durch den Unternehmerbegriff fest, dass wer sich als stiller Gesellschafter an dem „Unternehmen“, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, diese Einlage so zu leisten hat, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht. Durch Art 2 Z 23 des GesbR-Reformgesetzes wurde § 179 Abs 1 UGB schließlich mit Wirkung ab 1. 1. 2015 (§ 906 Abs 26 UGB) dahingehend neugefasst, dass fortan derjenige, der sich als stiller Gesellschafter am „Unternehmen oder Vermögen“ eines anderen mit einer Vermögenseinlage beteiligt, die Einlage so zu leisten hat, dass sie in das Vermögen des anderen übergeht. Hintergrund der jüngsten Neuformulierung war das Bestreben, stille Beteiligungen hinkünf-

tig auch an (nicht unternehmenstragenden) GesbR sowie an jedem sonstigen Vermögen zu ermöglichen.⁵

2. Einkommensteuerliche Anknüpfung an den unternehmensrechtlichen Begriff der stillen Gesellschaft

Bis zum 31. 12. 2006 führten gemäß § 27 Abs 1 Z 2 EStG „Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ zu Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit nicht Einkünfte einer Haupteinkunftsart vorlagen. Beteiligungen „nach Art eines stillen Gesellschafters“ waren inhaltlich mit einer stillen Beteiligung vergleichbar, doch bestanden diese nicht an einem Handelsgewerbe, sondern an einem anderen (land- und forstwirtschaftlichen bzw selbständigen) Betrieb und konnten deshalb handelsrechtlich keine stille Gesellschaft begründen; eine betriebliche Tätigkeit wurde gemeinhin aber als Voraussetzung angesehen, so dass Beteiligungen an bloß vermögensverwaltenden Tätigkeiten nicht erfasst waren.⁶

Ab dem am 1. 1. 2007 erfolgten Inkrafttreten des StruktAnpG 2006⁷ ordnete § 27 Abs 1 Z 2 EStG in terminologischer Anpassung an die Handelsrechtsreform an, dass zu Einkünften aus Kapitalvermögen „Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ führen, sofern sie nicht einer zu den Haupteinkunftsarten gehörenden Einkunftsquelle zuzurechnen sind. Da der Unternehmensbegriff weiter als der vormalige Begriff des Handelsgewerbes⁸ jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeiten erfasst, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein (§ 1 Abs 2 UGB), fallen darunter auch die

1 BGBl I Nr 83/2014.

2 Vgl auch *Straube/Appel* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB⁴ (2013) § 179 Rz 7; *Hochedlinger* in *Jabornegg/Artmann*, UGB² (2010) § 179 Rz 3; *Torggler* in *Torggler*, UGB (2013) § 179 Rz 2.

3 Vgl *Hochedlinger* in *Jabornegg/Artmann*, UGB² § 179 Rz 3; *Straube/Appel* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB⁴ § 179 Rz 7.

4 BGBl I Nr 120/2005.

5 ErlRV 270 BlgNR 25. GP 26.

6 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (1993) § 27 Tz 12; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG³⁹ (2007) § 27 Rz 19; *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG⁸ (2004) § 27 Tz 56 f mit Verweis auf *Wanke*, Zur Qualifikation der Einkünfte des nicht an einem Handelsgewerbe beteiligten „echten stillen Gesellschafters“, ÖStZ 1988, 19 (19).

7 BGBl I Nr 100/2006.

8 Vgl dazu die abschließende Aufzählung des vormaligen § 1 Abs 2 HGB.

zuvor vom Begriff der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ erfassten land- und forstwirtschaftlichen und selbständigen Tätigkeiten sowie – über das bis zum 31. 12. 2006 herrschende Verständnis des Begriffs der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ hinausgehend – bestimmte außerbetriebliche Tätigkeiten, wie zB die Vermietung und Verpachtung von mehr als fünf Bestandsobjekten („große Vermietung“).^{9,10} Im Schrifttum wurde daher mitunter die Auffassung vertreten, dass der Begriff der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ fortan keinen Bedeutungsinhalt mehr habe und in Folge dessen obsolet sei.¹¹ Dem war jedoch zu entgegen, dass wenn bereits der novellierte Begriff der stillen Gesellschaft durch die Anknüpfung an ein „Unternehmen“ auch Beteiligungen an außerbetrieblichen Tätigkeiten (insbesondere die „große Vermietung“) erfasst, dann müsse dies auch für die „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ gelten, und war der Begriff der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ deshalb nicht obsolet, sondern erfasste nach dem StruktAnpG 2006 Beteiligungen an Nichtunternehmen, insbesondere im außerbetrieblichen Bereich.¹² Letzterer Eindruck wurde durch das BBG 2011¹³ insofern bestätigt, als mit diesem die Regelung des vormaligen § 27 Abs 1 Z 2 EStG trotz der gegenständlichen Kontroverse

wörtlich unverändert in § 27 Abs 2 Z 4 EStG übernommen wurde.¹⁴

Eine neue Facette gewonnen hat die Frage betreffend des Bedeutungsinhalts des Begriffs der „Beteiligung nach Art einer stillen Gesellschaft“ jüngst durch das GesbR-Reformgesetz. Da seit dessen Inkrafttreten am 1. 1. 2015 nämlich all diejenigen Beteiligungsformen, die ertragsteuerlich zuvor als Beteiligungen an Nichtunternehmen „nach Art eines stillen Gesellschafters“ zu qualifizieren waren, fortan unternehmensrechtlich vom erweiterten Begriff der stillen Gesellschaft, und zwar in Gestalt einer stillen Beteiligung am „Vermögen“ eines anderen, erfasst sein dürften, ist zweifelhaft, ob diese als unternehmensrechtliche stille Beteiligungen im engeren Sinn ertragsteuerlich weiterhin unter den Begriff der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ subsumiert werden können bzw welcher Bedeutungsinhalt letzterem Begriff noch verbleiben soll. Da § 27 Abs 2 Z 4 EStG ungeachtet der unternehmensrechtlichen Erweiterung des stillen Gesellschaftsbegriffs neben der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ weiterhin nur stille Beteiligungen „an einem Unternehmen“ erfasst, dürfte eine Besteuerung von Gewinnanteilen aus stillen Beteiligungen an einem sonstigen Vermögen derzeit nur im Wege der analogen Anwendung des § 27 Abs 2 Z 4 EStG erfolgen können.

Fazit

In Folge der Erweiterung des unternehmensrechtlichen Begriffs der stillen Gesellschaft besteht einkommensteuerrechtlich mE dahingehender Anpassungsbedarf, dass § 27 Abs 2 Z 4 EStG fortan Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen sowohl an einem Unternehmen als auch an einem sonstigen Vermögen erfassen sollte und der Begriff der „Beteiligung nach Art einer stillen Gesellschafters“ entfallen kann. Eine Neufassung der Bestimmung mit folgendem Wortlaut wäre daher empfehlenswert: „Gewinnanteile aus der Beteiligung an

einem Unternehmen oder Vermögen als stiller Gesellschafter, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind“.

Materiell war die Unterscheidung zwischen stillen Beteiligungen an Unternehmen und Beteiligungen „nach Art eines stillen Gesellschafters“ bisher im Bereich der beschränkten Steuerpflicht von Bedeutung.¹⁵ Die beschränkte Steuerpflicht setzt nämlich im Zusammenhang mit Einkünfte gemäß § 27 Abs 2 Z 4 EStG voraus, dass eine Abzugsteuer gemäß

9 Vgl zur „großen Vermietung“ *Dehn in Krejci*, RK-UGB (2007) § 1 Rz 26; *Beig*, Wohnrechtliche Aspekte des neuen Unternehmensgesetzbuchs, wobl 2006, 37 (37).

10 Vgl *Bergmann*, § 27 Abs. 1 Z 2 EStG: Ist die „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ wirklich obsolet? SWK 2008, S 567 (S 568); *derselbe*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 155 f; *derselbe in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften (2011) Rz 12/221.

11 Vgl *Vock*, UGB: KESt-Pflicht für stille Gesellschaften erweitert, RdW 2006, 591 (592); *Fuchs*, Ist der steuerliche Begriff „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“ obsolet? SWK 2007, S 33 (S 35 f).

12 Vgl EStR 2000 Rz 6127; *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 155 f; *derselbe in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/221; *derselbe*, SWK 2008, S 567 (S 568).

13 BGBl I Nr 111/2010.

14 Vgl *Bergmann*, Besteuerung der echten stillen Gesellschaft nach dem BBG 2011, GES 2011, 30 (32 f).

15 Vgl *Vock*, RdW 2006, 591 (592); *Fuchs*, SWK 2007, S 33 (S 36); *Marschner in Jakom*, EStG⁸ (2015) § 27 Rz 83 und § 98 Rz 92; *Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁶ (2013) § 27 Tz 112; *Bergmann*, GES 2011, 30 (33); *derselbe*, SWK 2008, S 567 (S 567) FN 3; *derselbe in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/227.

§ 99 EStG einzubehalten war. Dies ist bei Einkünften im Sinne des § 27 Abs 2 Z 4 EStG gemäß § 99 Z 7 EStG aber nur dann der Fall, „wenn die stille Beteiligung an einem inländischen Unternehmen besteht“, sodass Einkünfte aus Beteiligungen „nach Art eines stillen Gesellschafters“ nicht der beschränkten Steuerpflicht unterlagen. Die steuerpolitische

Frage, ob in Folge der Erweiterung des unternehmensrechtlichen Begriffs der stillen Gesellschaft auch § 99 Z 7 EStG auf stille Beteiligungen an einem inländischen „Vermögen“ ausgedehnt und damit die beschränkte Steuerpflicht auf sämtliche stille Beteiligungsformen erweitert werden soll, kann hier dahingestellt bleiben.